Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

4 iunie 2020*

„Trimitere preliminară – Principii de drept al Uniunii – Respectarea dreptului la apărare – Procedură fiscală – Exercitarea dreptului de deducere în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Refuz al dreptului de deducere din cauza comportamentului pretins inadecvat al furnizorilor persoanei impozabile – Act administrativ emis de autoritățile fiscale naționale fără a oferi contribuabilului vizat acces la informațiile și la documentele care stau la baza actului menționat – Suspiciune de fraudă fiscală – Practică națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de deținerea altor documente justificative decât factura fiscală – Admisibilitate”

În cauza C-430/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Cluj (România), prin decizia din 15 mai 2019, primită de Curte la 3 iunie 2019, în procedura

SC C.F. SRL

împotriva

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul M. Safjan (raportor), președinte de cameră, și domnul L. Bay Larsen și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SC C.F. SRL, de T. D. Vidrean-Căpușan și de D. F. Pașcu, avocați;

– pentru guvernul român, inițial de E. Gane, de A. Rotăreanu și de C.-R. Canțăr, iar ulterior de E. Gane și de A. Rotăreanu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: româna.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare și a principiilor care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC C.F. SRL (denumită în continuare „CF"), pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (România) (denumită în continuare „administrația județeană") și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (România) (denumită în continuare „direcția regională"), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a actelor administrative fiscale prin care societății CF i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare în materie de TVA și de impozit pe profit.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA"), prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6."

Dreptul român

4 Articolul 11 alineatul (1) din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „Codul fiscal") prevede că, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții sau a unei activități pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

5 Articolul 25 alineatul (1) din Codul fiscal prevede că pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

6 Articolul 299 alineatul (1) litera a) din codul menționat prevede obligația persoanei impozabile în scopuri de TVA de a deține, pentru TVA-ul achitat sau datorat în amonte, o factură fiscală și, în anumite cazuri precise, dovada plății.

7 Potrivit articolului 6 alineatele (1) și (2) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”):

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare [referitoare] la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

8 Articolul 9 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Dreptul de a fi ascultat”, prevede la alineatul (1) următoarele:

„Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

9 Articolul 46 din acest cod, intitulat „Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal”, prevede la alineatul (2) următoarele:

„Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[…]

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

10 Articolul 49 din codul menționat, intitulat „Nulitatea actului administrativ fiscal”, are următorul cuprins:

„(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, [obiectul] actului administrativ sau [semnătura] persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la articolul 46 alineatul (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alineatul (1) sunt anulabile. Prevederile articolului 50 sunt aplicabile în mod corespunzător."

11 Potrivit articolului 278 alineatul (1) din același cod:

„Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal."

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 CF, societate comercială de drept român, creată în cursul anului 2008, are ca obiect principal de activitate exploatarea resurselor forestiere. În perioada cuprinsă între 29 august 2016 și 13 aprilie 2017, aceasta a făcut obiectul unei inspecții fiscale a administrației județene privind, pe de o parte, impozitul pe profit aferent perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2016 și, pe de altă parte, TVA-ul aferent perioadei cuprinse între 1 martie 2014 și 31 decembrie 2016.

13 Această inspecție fiscală a fost suspendată timp de șase luni pentru a permite direcției regionale, însărcinată cu combaterea fraudei, să efectueze o investigație, la care a participat și Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (România). Ancheta penală s-a încheiat printr-o decizie de clasare.

14 În raportul său de inspecție fiscală, administrația județeană a arătat că operațiunile comerciale dintre CF și doi dintre furnizorii acesteia erau fictive, pentru motivul că acești doi furnizori, microîntreprinderi pentru care cota de impozitare este de 3 % din cifra de afaceri, în timp ce cota de impozit aplicabilă societății CF era de 16 %, nu aveau capacitatea tehnică și logistică de a presta serviciile pe care le-au facturat societății CF.

15 Reprezentantul legal al societății CF ar fi fost invitat la sediul administrației județene pentru a primi o copie a acestui raport de inspecție fiscală.

16 CF a contestat raportul de inspecție fiscală menționat și a solicitat accesul la întregul său dosar administrativ. Aceasta a arătat că nu a fost informată, la momentul inspecției fiscale, cu privire la modul în care ancheta penală a putut influența inspecția autorităților fiscale.

17 În urma respingerii contestației sale de către aceste autorități, CF a formulat o acțiune la instanța de trimitere, și anume Tribunalul Cluj.

18 Instanța de trimitere arată că, potrivit autorităților fiscale române, era angajată responsabilitatea societății CF pentru comportamentul fiscal inadecvat al furnizorilor săi. Potrivit autorităților menționate, caracterul fictiv al operațiunilor comerciale dintre CF și furnizorii menționați rezulta din faptul că CF nu putea prezenta alte documente justificative decât factura fiscală. Cu toate acestea, în conformitate cu reglementarea română, singurul document justificativ pe care persoana impozabilă este obligată să îl prezinte pentru exercitarea dreptului de deducere, atât în materie de TVA, cât și în materie de impozit pe profit, ar fi factura fiscală.

19 Această instanță constată că este imposibil să se stabilească modalitatea în care inspecția fiscală efectuată de administrația județeană a fost influențată de ancheta efectuată de direcția regională, însărcinată cu combaterea fraudei. Totodată, instanța menționată nu ar avea cunoștință de indiciile care ar fi determinat autoritățile fiscale să considere că operațiunile comerciale intervenite între CF și furnizorii săi erau fictive.

20 În aceste condiții, Tribunalul Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina principiului respectării dreptului la apărare, așa cum a fost acesta conturat în jurisprudența Curții până la acest moment […], un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular poate și trebuie să fie sancționat cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ-fiscal împotriva sa, în ciuda faptului că în cuprinsul acestuia se face trimitere la unele componente ale dosarului administrativ?

2) Se opun principiile neutralității, proporționalității și echivalenței exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit în cazul unei societăți care are un comportament ireproșabil din punct de vedere fiscal, refuzul exercitării dreptului de deducere în materie de impozit pe profit fiind generat de comportamentul fiscal presupus inadecvat al furnizorilor în baza unor elemente precum lipsa resursei umane, lipsa mijloacelor de transport, dublat de faptul că autoritatea fiscală nu face dovada niciunui demers din care să rezulte angajarea răspunderii fiscale sau penale a respectivilor furnizori?

3) Este compatibilă cu dreptul european o practică națională de condiționare a exercitării dreptului de deducere în materie de TVA și în materie de impozit pe profit de deținerea altor documente justificative în afara facturii fiscale, cum ar fi devize și situații de lucrări, documente justificative suplimentare, care nu sunt în mod clar și precis determinate de legislația fiscală națională?

4) Se poate considera, în lumina jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), că există o fraudă fiscală în condițiile în care o persoană impozabilă realizează achiziții de bunuri și servicii de la o altă persoană impozabilă care beneficiază de un alt regim fiscal decât cel al contribuabilului în cauză?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

21 Guvernul român contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară, atât în lumina articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, cât și pentru motivul inexistenței unei reglementări relevante din dreptul Uniunii privind partea din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit.

22 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că, conform unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate, precum și pentru a înțelege motivele pentru care instanța națională consideră că are nevoie de răspunsurile la aceste întrebări pentru a soluționa litigiul care se află pe rolul său (Hotărârea din 12 decembrie 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punctul 24 și jurisprudența citată).

23 În aceste condiții, întrucât decizia de trimitere servește drept fundament pentru procedura de trimitere preliminară în fața Curții în temeiul articolului 267 TFUE, este indispensabil ca instanța națională să clarifice, în această decizie, cadrul factual și normativ în care se înscrie litigiul principal și să ofere un

minim de explicații cu privire la motivele care au stat la baza alegerii prevederilor dreptului Uniunii a căror interpretare o solicită, precum și cu privire la legătura pe care o stabilește între aceste prevederi și reglementarea națională aplicabilă litigiului cu care este sesizată. Aceste cerințe cumulative privind conținutul unei cereri de decizie preliminară figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură (Hotărârea din 12 decembrie 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punctul 25 și jurisprudența citată).

24 În ceea ce privește, mai precis, cerințele care figurează la articolul 94 din Regulamentul de procedură, trebuie constatat că prezenta cerere de decizie preliminară conține elementele de fapt esențiale și menționează conținutul dispozițiilor atât din dreptul Uniunii, cât și din dreptul național susceptibile să se aplice litigiului principal.

25 În ceea ce privește, pe de altă parte, partea din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit, trebuie amintit că, atunci când o legislație națională se conformează, în soluționarea unor situații pur interne, soluțiilor reținute în dreptul Uniunii, pentru a evita, de exemplu, apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței ori pentru a asigura o procedură unică în situații comparabile, există un interes al Uniunii cert ca, pentru a evita viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, indiferent care sunt condițiile în care acestea urmează să fie aplicate (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische Staat, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 22 și jurisprudența citată).

26 Astfel, o interpretare dată de Curte dispozițiilor de drept al Uniunii în situații pur interne se justifică pentru motivul că acestea au devenit, în temeiul dreptului național, direct și necondiționat aplicabile, pentru a se asigura un tratament identic situațiilor interne și situațiilor reglementate de dreptul Uniunii (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische Staat, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 23).

27 Întrucât instanța de trimitere a arătat în mod clar că aceasta este situația în speță în ceea ce privește partea din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit, este necesar să se aprecieze, având în vedere considerațiile care precedă, că prezenta cerere de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, acest principiu impune ca decizia menționată să fie anulată.

29 În această privință, trebuie amintit că respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii, care își găsește aplicarea atunci când administrația își propune să adopte în privința unei persoane un act care îi cauzează un prejudiciu. Principiul general menționat se aplică în împrejurări în care administrația supune contribuabilii unei proceduri de inspecție fiscală pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul statului membru respectiv sau pentru a combate frauda fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctele 26 și 27, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 40).

30 Face parte integrantă din respectarea dreptului la apărare dreptul de a fi ascultat, care garantează oricărei persoane posibilitatea de a-și exprima, în mod util și efectiv, punctul de vedere în cursul procedurii administrative, înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să îi afecteze în mod

defavorabil interesele. Potrivit jurisprudenței Curții, regula potrivit căreia destinatarul unei decizii care îi cauzează un prejudiciu trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte ca aceasta să fie adoptată are drept scop ca autoritatea competentă să poată să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante. Pentru a asigura o protecție efectivă a persoanei vizate, ea are ca obiect printre altele să îi permită acesteia din urmă să corecteze o eroare sau să ia în considerare elemente privind situația sa personală care ar pleda ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 41 și jurisprudența citată).

31 Deși autoritățile fiscale naționale nu sunt supuse unei obligații generale de a oferi un acces integral la dosarul de care dispun și nici de a comunica din oficiu documentele și informațiile care stau la baza deciziei preconizate, nu este mai puțin adevărat că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctele 32 și 39).

32 În speță, instanța de trimitere arată că autoritățile fiscale naționale au refuzat să aducă la cunoștința persoanei impozabile informațiile relevante pe care aceasta le-a solicitat în timp util și nu invocă niciun obiectiv de interes general care să justifice un astfel de refuz.

33 În acest context, această instanță ridică problema dacă trebuie să constate nulitatea de drept a deciziei administrative care a impus obligații fiscale suplimentare persoanei impozabile menționate.

34 În această privință, trebuie amintit că, atunci când nici condițiile în care trebuie asigurată respectarea dreptului la apărare, nici consecințele încălcării acestui drept nu sunt stabilite de dreptul Uniunii, aceste condiții și aceste consecințe intră în sfera dreptului național, cu condiția ca măsurile luate în acest sens să fie de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii în situații de drept național comparabile (principiul echivalenței) și să nu facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului conferit de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 75).

35 În ceea ce privește mai precis principiul efectivității, Curtea a statuat că acesta nu impune ca o decizie contestată, întrucât a fost adoptată cu încălcarea dreptului la apărare, să fie anulată în toate cazurile. Astfel, o încălcare a dreptului la apărare nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative în cauză decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctele 78 și 79).

36 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia în ce măsură procedura de inspecție fiscală ar fi putut avea un rezultat diferit dacă CF ar fi putut avea acces la dosar în cursul procedurii administrative menționate.

37 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.

Cu privire la întrebările a doua-a patra

38 Prin intermediul întrebărilor a doua-a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în prezența unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA-ului, în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.

39 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că revine exclusiv instanței de trimitere sarcina de a aprecia incidența interpretării furnizate de Curte ca răspuns la aceste întrebări asupra părții din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit.

40 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate sau pentru serviciile primite în amonte și utilizate în scopul operațiunilor lor taxabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 și jurisprudența citată).

41 Sistemul comun al TVA-ului garantează, astfel, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 22 și jurisprudența citată).

42 Cu toate acestea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, revine autorităților și instanțelor naționale sarcina de a refuza acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34).

43 Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă este săvârșită de însăși persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Astfel, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care servesc drept temei pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35).

44 Este sarcina administrației fiscale naționale competente să stabilească, având în vedere elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50).

45 Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală națională competentă în conformitate cu normele în materie de probațiune prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 37 și jurisprudența citată).

46 În această privință, trebuie amintit că determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 51).

47 Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală națională competentă nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 52).

48 Întrucât prezentarea unor astfel de documente suplimentare nu este prevăzută de articolul 178 litera (a) din Directiva TVA și poate afecta în mod disproporționat exercitarea dreptului de deducere, precum și, prin urmare, principiul neutralității, administrația fiscală națională competentă nu poate solicita în general o astfel de prezentare.

49 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la întrebările a doua-a patra că principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA-ului, în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

1) **Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus**

obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.

2) **Principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.**

Safjan Bay Larsen Toader

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 4 iunie 2020.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a șasea
M. Safjan